

企业所得税法及实施条例解析

辛连珠 石玮◎主编



请用税问精选
APP扫描下方二维码



获取音频内容，具体操
作流程见封底

(举报电话: 010-57130724)

► 以企业所得税法和企业所得税法实施条例为主线，结合具体的企业所得税政策法规，逐条逐句梳理、分析经济交易的所得税问题，使读者能洞悉和掌握企业所得税法的原理与精髓。

► 对企业所得税法的每一个法条进行解析时，不仅仅是就法条解释法条，而且是从法条出发，发散式、关联式、覆盖式地进行综合解读，剖析企业所得税与其他税种、企业所得税与会计、企业所得税与其他法律的关系，实现从理论到实践、从政策到实务、从条款到案例的融会贯通。

► 力求做到解读有高度、分析有深度、案例接地气。期盼该书能成为读者学习所得税政策的一本好用、实用之书。



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



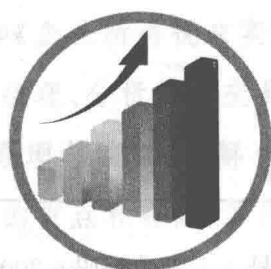
企业所得税法及实施条例解析

主 编 辛连珠 石 玮

副主编 (排名不分前后)

张 辉 石媛媛 郭 磊

顾玉蕊 刘付永



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税法及实施条例解析 / 辛连珠, 石玮主编.

—上海: 立信会计出版社, 2018. 2

ISBN 978-7-5429-5730-6

I. ①企… II. ①辛…②石… III. ①企业所得税—税法—法律解释—中国 IV. ①D922.222.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 038443 号

企业所得税法及实施条例解析

主 编 辛 连 珠 石 玮

(副主编) 张巧玲 洪梅春

策划编辑 张巧玲

责任编辑 洪梅春 张巧玲

封面设计 王 颖

版式设计 王 颖

企业所得税法及实施条例解析

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号

电 话 (021)64411389

网 址 www.lixinaph.com

网上书店 www.shlx.net

经 销 各地新华书店

邮政编码 200235

传 真 (021)64411325

电子邮箱 lxaph@sh163.net

电 话 (021)64411071

印 刷 河北鑫兆源印刷有限公司

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张 22.25

字 数 536 千字

版 次 2018 年 2 月第 1 版

印 次 2018 年 2 月第 1 次

书 号 ISBN 978-7-5429-5730-6/D

定 价 69.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

前言

2008年,我国《企业所得税法》^①的颁布与实施,对促进经济增长方式转变和产业结构升级,推动我国税制的现代化建设,发挥了显著的作用。十年间,企业所得税法为了更好地适应经济新常态,服务供给侧结构性改革,发挥调节经济的积极作用,出台了大量的、操作性强的具体税收政策、法规、规章和办法,形成了一套完整的、系统的、规范的企业所得税法律法规体系。在这一庞大的企业所得税法律、法规体系中,为了归纳梳理具体企业所得税政策的税法本意,聚焦具体企业所得税政策应用,折射企业所得税法的智慧光芒,弘扬企业所得税法愈久弥新的使命作用,我们编写了《企业所得税法及实施条例解析》一书。本书既是对企业所得税法实施十年的献礼,也想借此与读者分享一下,我们团队近年来持续跟踪企业所得税的研究成果。

本书以《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》为主线,结合具体的企业所得税政策法规,逐条逐句梳理、分析经济交易的企业所得税问题,使读者能洞悉和掌握企业所得税法的原理与精髓,了解企业所得税法的过去、现在与未来,知晓政策制定、演变、变革的重点和要点,掌握我国现在最新、最全面的企业所得税及相关税收、会计、法律法规、规章、制度和具体办法与措施。本书依企业所得税法构成体系,共分总则、应纳税所得额、应纳税额、税收优惠、源泉扣缴、特别纳税调整、征收管理和附则八章。其主要特点是,对企业所得税法的每一个法条进行解析时,不仅仅是就法条解释法条,而是从法条出发,发散式、关联式、覆盖式地进行综合解析,剖析企业所得税与其他税种、企业所得税与会计、企业所得税法与其他法律的关系,实现从理论到实践、从政策到实务、从条款到案例的融会贯通。力求做到解读有高度、分析有深度、案例接地气。期盼该书能成为读者学习企业所得税政策的一本好用、实用之书。

① 全书法律、法规名称均用简称。

本书涉及政策内容较多、较新,政策、文件截至2018年1月,引用的企业所得税年度纳税申报表为《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》(A类,2017年版)。由于本书内容繁杂,疏漏之处在所难免,敬请广大读者批评指正,共同探讨、共同提高。

最后,特别强调本书观点的表达是编者个人的观点,不代表编者所在单位的意见。

编者

2018年1月15日

鸣谢

本书写作凝聚了团队的力量。我们感谢支持本项工作的众多朋友、同事和机构,尤其要感谢我们所在单位国家税务总局税务干部进修学院,为我们营造的浓厚的学术氛围及令人珍惜的教研平台,使得我们有底气、有精力、有能力完成本书的写作。

要特别鸣谢张辉老师的倾情支持,由于他的建议与指导,使本书主题与其他法律结合得更加紧密,可读性、应用性更强;特别感谢税务总局领军人才培养班学员刘付永与石媛媛的付出,由于他们的智慧与思想渗透,使本书的案例更加充实与鲜活;特别感谢郭磊老师的无私奉献,因为她的加入使得本书内容更加丰富、语言更加严谨;特别感谢顾玉蕊老师的真诚与专业,使得本书观点更加精彩,结论更加理性。

更要感谢那些默默给力的“试读”团队成员,是他们认真的、执着的、“唇枪舌剑”的改进意见,使得本书坦然付梓。

最后,要感谢立信会计出版社的编辑们,感谢他们对我们研究领域的关注,更感谢他们娴熟的编辑技术及辛勤的努力。

辛连珠 石 玮

江苏 扬州

2018年2月

目 录

第一章 总则	1	第二十七条	168
第一条	1	第二十八条	178
第二条	2	第二十九条	184
第三条	10	第三十条	184
第四条	13	第三十一条	194
第二章 应纳税所得额	17	第三十二条	200
第五条	17	第三十三条	203
第六条	21	第三十四条	204
第七条	48	第三十五条	205
第八条	55	第三十六条	207
第九条	94	第五章 源泉扣缴	221
第十条	97	第三十七条	221
第十一条	100	第三十八条	228
第十二条	125	第三十九条	231
第十三条	129	第四十条	235
第十四条	132	第六章 特别纳税调整	237
第十五条	135	第四十一条	237
第十六条	141	第四十二条	259
第十七条	142	第四十三条	262
第十八条	142	第四十四条	265
第十九条	145	第四十五条	268
第二十条	145	第四十六条	271
第二十一条	145	第四十七条	276
第三章 应纳税额	147	第四十八条	282
第二十二条	147	第七章 征收管理	285
第二十三条	147	第四十九条	285
第二十四条	157	第五十条	285
第四章 税收优惠	159	第五十一条	286
第二十五条	159	第五十二条	288
第二十六条	160	第五十三条	293

第五十四条	294	办法	326
第五十五条	297	附录 3 非居民承包工程作业和提供	
第五十六条	302	劳务税收管理暂行办法	328
第八章 附则	304	附录 4 一般反避税管理办法	
第五十七条	304	(试行)	332
第五十八条	313	附录 5 跨地区经营汇总纳税企业	
第五十九条	315	所得税征收管理办法	334
第六十条	316	附录 6 企业所得税汇算清缴管理	
附录 1 企业会计准则第 14 号		办法	340
——收入(2017 版)	318	附录 7 纳税人财务会计报表报送管理	
附录 2 企业所得税优惠政策事项办理		办法	343
办法		附录 8 非居民纳税人享受税收协定	
办法		待遇管理办法	346

第一章 总 则

本章共四条,分别是第一条到第四条,主要规定了企业所得税的纳税义务人及其分类,税收管辖权、税率等内容。

第一条

《企业所得税法》第一条 在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人,依照本法的规定缴纳企业所得税。个人独资企业、合伙企业不适用本法。

解 析

本条明确了企业所得税纳税人的范围,并指出了企业所得税法的适用范围。



合伙问题分析

一、企业的范围

《企业所得税法实施条例》第三条规定:“企业所得税法第二条所称依法在中国境内成立的企业,包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。”也就是说,企业所得税法所称的企业,包括但不限于领取营业执照的企业,也包括经有关部门批准设立、无须领取营业执照的事业单位、社会团体等。

《企业所得税年度纳税申报表》的附表《企业基础信息表》(A000000),其中“110 适用的会计准则或会计制度”,列举了企业所得税纳税人适用的企业会计准则、小企业会计准则、企业会计制度、事业单位会计准则(事业单位会计制度、科学事业单位会计制度、医院会计制度、高等学校会计制度、中小学校会计制度、彩票机构会计制度)、民间非营利组织会计制度、村集体经济组织会计制度、农民专业合作社财务会计制度(试行)、其他。也就是说,除执行政府会计准则的会计核算主体外,其他的核算主体都属于企业所得税的纳税义务人。

《民法总则》(主席令第 66 号)将法人分为营利法人、非营利法人和特别法人。其中,以取得利润并分配给股东等出资人为目的的法人是营利法人,包括有限责任公司、股份有限公司和其他企业法人等;为公益目的或者其他非营利目的成立,不向出资人、设立人或者会员分配所取得利润的法人是非营利法人,包括事业单位、社会团体、基金会、社会服务机构等;特别法人包括机关法人、农村集体经济组织法人、城镇农村的合作经济组织法人、基层群众性自治组织法人。

根据企业所得税法规定的原则,全额纳入预算管理的不属于企业所得税的纳税义务人(如机关法人、公办非营利性医院、公办非营利教育机构等),差额纳入预算管理或未纳入预算管理的都是企业所得税的纳税义务人(包括全部的营利法人和部分非营利法人)。

二、个人独资企业、合伙企业

《企业所得税法实施条例》第二条规定:“企业所得税法第一条所称个人独资企业、合伙

企业,是指依照中国法律、行政法规规定成立的个人独资企业、合伙企业。”

《国务院关于个人独资企业和合伙企业征收所得税问题的通知》(国发〔2000〕16号)规定:“为公平税负,支持和鼓励个人投资兴办企业,促进国民经济持续、快速、健康发展,国务院决定,自2000年1月1日起,对个人独资企业和合伙企业停止征收企业所得税,其投资者的生产经营所得,比照个体工商户的生产、经营所得征收个人所得税。”

《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》(财税〔2000〕91号印发)规定:“个人独资企业以投资者为纳税义务人,合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。”

根据《财政部 国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》(财税〔2008〕159号)规定:“合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙企业合伙人是自然人的,缴纳个人所得税;合伙人是法人和其他组织的,缴纳企业所得税。合伙企业生产经营所得和其他所得采取‘先分后税’的原则。”

综上所述,依照中国法律、行政法规规定成立的个人独资企业、合伙企业,不属于企业所得税的纳税义务人;依照外国(地区)法律成立的个人独资企业、合伙企业,是企业所得税的纳税义务人。

第二条

《企业所得税法》第二条 企业分为居民企业和非居民企业。

本法所称居民企业,是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。

本法所称非居民企业,是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业。

解析

本条明确了企业所得税纳税人(企业)的类别与定义。企业所得税将其分为居民企业 and 非居民企业,并明确了居民企业 and 非居民企业的定义,但对具体的判定标准并未详尽说明,对这部分解释体现在了《企业所得税法实施条例》第三条至第五条以及第一百三十二条中。

一、关于居民企业

企业符合两种条件之一,即是企业所得税法中规定的居民企业,一是依法在中国境内成立的企业;二是依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。

(一) 依法在中国境内成立的企业

详见本书第一章对《企业所得税法》第一条的解析。

(二) 依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业

1. 依照外国(地区)法律成立

这是相对于“依法在中国境内成立的企业”而言的,此处的“法”属于广义的法律,是指中国境外的其他国家(地区)的法律、行政法规,包括所有可以作为企业成立依据的法律和

法规。通常这类企业登记注册地址不在中国境内,而是在中国境外的其他国家(地区),之所以是我国企业所得税法的纳税人,是因为其取得来自中国境内的所得。

2. 实际管理机构在中国境内

《企业所得税法实施条例》第四条规定:“企业所得税法第二条所称实际管理机构,是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。”

《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》(国税发[2009]82号)第二条进一步规定:“境外中资企业同时符合以下条件的,根据《企业所得税法》第二条第二款及《企业所得税法实施条例》第四条的规定,应判定其为实际管理机构在中国境内的居民企业(以下称非境内注册居民企业),并实施相应的税收管理,就其来源于中国境内、境外的所得征收企业所得税。(一)企业负责实施日常生产经营管理运作的高层管理人员及其高层管理部门履行职责的场所主要位于中国境内;(二)企业的财务决策(如借款、放款、融资、财务风险管理等)和人事决策(如任命、解聘和薪酬等)由位于中国境内的机构或人员决定,或需要得到位于中国境内的机构或人员批准;(三)企业的主要财产、会计账簿、公司印章、董事会和股东会议纪要档案等位于或存放于中国境内;(四)企业1/2(含1/2)以上有投票权的董事或高层管理人员经常居住于中国境内。”第三条规定:“对于实际管理机构的判断,应当遵循实质重于形式的原则。”

《企业所得税法实施条例》第四条及《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》(国税发[2009]82号)界定了外国企业以及境外注册中资控股企业实际管理机构在中国境内的判定标准,这对如何划分居民企业而非居民企业、确定纳税人是否负有全面纳税义务具有十分重要的作用。

1) 对实际管理机构的综合判断标准

判断企业是否为居民企业,国际通行的做法主要是按照登记注册地标准、生产经营地标准、实际管理控制地标准以及多标准相结合进行界定。我国企业所得税法采用的是登记注册地标准和实际管理控制地标准相结合的原则,在判断依照外国(地区)法律成立的企业是否为我国的居民企业时,关键看外国企业的实际管理机构是否在中国境内。如果在境外登记注册、实际管理机构不在中国境内,但有来源于中国境内的所得,那么该企业为非居民企业;如果在境外登记注册,但实际管理机构在中国境内,这时,该企业应当按照企业所得税法被判定为我国的居民企业,负有全面的纳税义务。

《OECD 税收协定范本及注释》中对“实际管理机构所在地”做出了解释。“实际管理机构所在地是指实质上作出有关企业经营关键性的管理与商业决策之地。这种实际管理机构所在地通常是最高层的人员或人群(如董事会)作出决策的地方,以及决定企业整体行动的地点;然而,难以制定明确具体的判定规则,因此,所有相关的具体情况都必须予以考虑以便确定实际管理机构所在地。”

《企业所得税法实施条例》第四条参考了国际上比较公认的规则,规定企业的财权、经营活动的决策权以及企业高级管理人员的任免权的行使权在中国境内的,即为我国的居民企业,但同样的,对如何判定实际管理机构并没有给出特别细化的判定标准,仅对判定原则进行了明确。

一是境内机构对外国企业实施的是实质性的管理和控制。此处特别强调对企业的管理和控制必须是实质性的,而非名义上的。某些企业为了逃避税款缴纳的义务,往往会穿上合乎法律形式的外衣。举例来说,某外国企业,其财务核算、资金决策、主要管理人员均

在中国境内,但其为了逃避在我国的全面纳税义务,人为地在避税地召开董事会会议,或在避税地作出与其生产经营有关的重大决议,从而在形式上造成外国企业的管理和控制方均在境外的假象。因此,对此类企业,就有必要考虑其实质性的功能,核实其实质性的管理和控制究竟在中国境内还是境外,准确把握其应负有的纳税义务,保护我国的税收主权。

二是境内机构对外国企业实施的管理和控制是全面的。这种管理和控制并非局限于某一方面或某几方面,而是全方位的。若境内机构对外国企业的管理和控制仅仅是生产技术方面的管理、指导,其在境外的营销活动、资金管理均由境外人员负责,这就达不到实际管理机构在境内的标准。

三是境内机构对外国企业实施管理和控制的内容包括企业的生产经营、人员、账务、财产等。这是界定实际管理机构最关键的标准。生产经营、人员、财务和财产的控制是对一家企业进行管理和控制的核心要素,若脱离了对这几方面的管理和控制,必然不能认为外国企业的实际管理机构在中国境内;但若这几方面的决策均由中国境内的某一个机构作出,那么我们就应当认为该外国企业的实际管理机构在中国境内。

对外国企业实际管理机构是否在中国境内的认定,关系着对该企业纳税人身份的判定,关系着其纳税义务的大小,关系着我国税收利益和税收主权的问题,只有上述三个原则同时满足,才能构成外国企业的实际管理机构在我国境内,才能判定该外国企业为我国企业所得税法的居民企业。

2) 境外注册中资控股居民企业的判断标准

企业所得税法及其实施条例并未对实践中实际管理机构的细化认定标准做进一步的详尽说明,为了规范执行企业所得税法关于居民企业的判定标准,国家税务总局就境外注册中资控股居民企业的认定出台了《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》(国税发〔2009〕82号),围绕实施条例中所指出的管理和控制的内容,明确了更具体的判定条件,包括企业负责实施日常生产经营管理运作的高层管理人员及其高层管理部门履行职责的场所主要位于中国境内;企业的财务决策(如借款、放款、融资、财务风险管理等)和人事决策(如任命、解聘和薪酬等)由位于中国境内的机构或人员决定,或需要得到位于中国境内的机构或人员批准;企业的主要财产、会计账簿、公司印章、董事会和股东会议纪要档案等位于或存放于中国境内;企业1/2(含1/2)以上有投票权的董事或高层管理人员经常居住于中国境内。国税发〔2009〕82号对实际管理机构判定标准的规定,从一定程度上来说比实施条例的规定更加细化、具体,但对于某些因素的判定仍只能从原则上予以描述,因此,文中同时强调在判定境外注册中资控股居民企业身份时,应当遵循实质重于形式的原则。

应当指出的是,如前文所述,被认定的境外注册中资控股居民企业在中国境内需承担全面的纳税义务,应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税,履行税务登记、账簿和凭证管理、纳税申报、接受税务检查、反避税调查以及违法处罚等义务;同时对其支付给非居民企业的所得还应履行扣缴义务,其向非居民企业支付股息、红利、利息、租金、特许权使用费所得,属于非居民企业取得来源于中国境内的所得的,其在支付上述所得时,还应代扣代缴非居民企业所得税。

同样的,被认定为境外注册中资控股的居民企业也可以享受企业所得税法规定的税收权利和税收优惠,包括:

① 被认定为境外注册中资控股的居民企业自其被认定为居民企业的年度起,从中国境

内其他居民企业取得的以前年度(限于2008年1月1日以后)的股息、红利等权益性投资收益,按照《企业所得税法》第二十六条及《企业所得税法实施条例》第八十三条的规定,作为其免税收入。

② 投资者从其分得的股息红利等权益性投资收益,根据《企业所得税法实施条例》第七条第(四)项的规定,属于来源于中国境内的所得,应当征收企业所得税;该权益性投资收益中符合《企业所得税法》第二十六条及《企业所得税法实施条例》第八十三条规定的部分,可作为收益人的免税收入。

③ 其在中国境内投资设立的企业,外商投资企业的税收法律地位不变。

④ 境外中资企业被判定为境外注册中资控股居民企业的,按照《企业所得税法》第四十五条以及受控外国企业管理的有关规定,不视为受控外国企业,但其所控制的其他受控外国企业仍应按照有关规定进行税务处理。

⑤ 境外中资企业被认定为中国居民企业后成为双重税收居民身份的,按照中国与相关国家(或地区)签署的税收协定(或安排)的规定执行。

二、关于非居民企业

企业同时符合以下条件的,就是企业所得税法规定的非居民企业,一是依照外国(地区)法律成立;二是实际管理机构不在中国境内;三是在中国境内设立机构、场所,或在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内的所得。



境外控股
税务处理

如何判定企业是否为非居民企业,最重要的是把握机构、场所的概念。

《企业所得税法实施条例》第五条规定:“企业所得税法第二条第三款所称机构、场所,是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所,包括:(一)管理机构、营业机构、办事机构;(二)工厂、农场、开采自然资源的场所;(三)提供劳务的场所;(四)从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所;(五)其他从事生产经营活动的机构、场所。非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的,包括委托单位或者个人经常代其签订合同,或者储存、交付货物等,该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。”

《企业所得税法实施条例》第五条对哪些是外国企业在中国境内设立的“机构、场所”进行了明确。通常情况下,非居民企业按是否在中国境内设立机构、场所分为设立机构、场所和未设立机构、场所的非居民企业。两类企业在征税范围、税基确定、适用税率、税收管理上都存在很大的差异,因此弄清什么是在中国境内设立的“机构、场所”十分重要。

(一) 机构、场所的范围

非居民企业在中国境内从事生产经营活动,既可以通过设立分公司、分行等分支机构或代表处进行,也可以在承包工程作业、提供劳务场所或其他场所进行。在某些情况下,非居民企业还可以选择不直接设立上述机构或场所,而委托其代理人开展生产经营活动。

根据企业所得税法实施条例的规定,在中国境内设立的机构、场所包括两种情况。

1. 在中国境内从事生产经营活动的机构、场所

(1) 管理机构、营业机构、办事机构。这类机构通常在中国境内存续时间较长,物理位置相对固定。具体来说,管理机构是指对企业生产经营活动进行管理决策的机构,如某集团公司派驻中国的代表机构,对集团在华其他分支机构提供管理服务;营业机构是指企业开展日常生产经营活动的固定场所,如境外某律师事务所在我国境内设立的分支机构等等;办事机构是指企业在中国设立的从事联络和宣传等活动的机构,如外国企业在中国设立的代表处,往往为开拓中国市场开展调查工作,为企业未来到中国开展经营活动打下基

础。通常来说,某一在中国境内的机构、场所,并不能对其定位为单一类别的机构,很多情况下,一个机构既可能是管理机构,也可能同时是营业机构或办事机构。

(2) 工厂、农场、开采自然资源的场所。这几类场所的概念相对简单,更容易理解。工厂就是工业企业,如生产汽车的厂房、装配笔记本电脑的车间所在地。农场在此是广义的概念,泛指农场、牧场、林场、渔场等与农业生产活动相关,开展农业生产经营活动的场所。开采自然资源的场所主要是采掘业的生产经营活动场所,如油气田、矿山等。

(3) 提供劳务的场所。劳务服务的情形有很多,包括交通运输、仓储租赁、咨询经纪、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动。而开展这些劳务活动的场所就是提供劳务的场所。需要注意的是,在我国境内从事船舶、航空等国际运输的外国企业,也因构成了企业所得税法上的机构、场所,是我国的非居民企业纳税人。

(4) 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所。直观上理解,在这类场所上,可以开展建筑施工、设备安装、地质勘探活动等,常见的有建筑工地、港口码头、地质勘探地等工程作业场所。

(5) 其他从事生产经营活动的机构、场所。此项为兜底条款,属于前四项未穷尽列举的企业从事生产经营活动的场所。需要注意的是,外国政府、企业或机构在中国境内设立的不从事生产经营活动的场所,不属于企业所得税法所说的机构、场所。

2. 委托营业代理人的,视同设立机构、场所

该款的规定是从反避税的角度出发制定的。企业除了直接在中国境内设立机构、场所开展生产经营活动,同时还可以委托其在中国的营业代理人从事上述活动。假设某外国企业委托中国境内某机构帮其开展相关活动,而企业所得税法中没有对委托营业代理人视同设立机构、场所的规定,我们很难认定其在中国境内设立了机构、场所,从而在中国境内有纳税义务。因此,有必要明确委托营业代理人视同设立机构、场所的规定,防止纳税人利用营业代理人规避在我国的纳税义务。

“视同”的条件主要包括三个方面:

(1) 营业代理人的属性。营业代理人既可以是中国境内的单位,也可以是中国境内的个人。无论单位还是个人,只要受外国企业委托,代表该外国企业在中国境内从事生产经营活动,就可以被认定为是该外国企业在中国境内设立的机构、场所。

(2) 代理活动的长期性。代理活动理应是长期性的、固定性的、经常性的发生,若为偶然发生或短期发生,将不能认定其为某外国企业开展了代理活动。

(3) 代理活动的具体内容。代理活动包括委托代签合同、代为储存或交付货物等。需要注意的是,委托代理合同并非判定代理关系的必要条件,只要某单位或个人经常代表委托人与他人签订协议或者合同,或者经常储存属于委托人的产品或者商品,并代表委托人向他人交付其产品或者商品,即使营业代理人 and 委托人之间没有签订书面的委托代理合同,也应认定其存在法律上的代理人和被代理人的关系。

(二) 机构、场所的分类

设立机构、场所的非居民企业一般会派员参与经营活动,其经营成果体现为营业利润,按 25% 的税率征收企业所得税。常见的设立机构、场所的非居民企业包括以下五种类型。

1. 非居民企业承包工程和提供劳务

非居民企业承包工程作业是指非居民企业在中国境内承包建筑、安装、装配、修缮、装

饰、勘探及其他工程作业。

非居民企业提供劳务是指非居民企业在中国境内从事加工、修理修配、交通运输、仓储租赁、咨询经纪、设计、文化体育、技术服务、教育培训、旅游、娱乐及其他劳务活动。

2. 外国企业常驻代表机构

外国企业常驻代表机构是指按照国务院有关规定,在工商行政管理部门登记或经有关部门批准,设立在中国境内的外国企业(包括港澳台企业)及其他组织的常驻代表机构。

3. 外国企业在中国境内设立的分公司

外国企业在中国境内设立的分公司,如外国银行、保险公司在我国境内设立的分支机构。

4. 国际运输企业

从事国际运输业务的非居民企业。从事国际运输业务是指非居民企业以自有或者租赁的船舶、飞机、舱位,运载旅客、货物或者邮件等进出中国境内口岸的经营活动,以及相关装卸、仓储等附属业务。

5. 其他类型

中外合作油气田开发等。

(三) 机构、场所与常设机构

非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,缴纳企业所得税。

对设立机构、场所的非居民企业是否有征税权,除了关注“机构、场所”这一概念外,还应关注税收协定的“常设机构”。“常设机构”是在“机构、场所”的基础上形成的,达到一定条件的“机构、场所”就构成了税收协定意义上的“常设机构”。单从国内法来讲,只要有机构、场所,就可以对机构、场所取得的营业利润征税;如果中国与外国(地区)签订了税收协定,只有当上述机构、场所构成了常设机构,中国才能对归属于设立在中国的常设机构的营业利润征税。

《OECD 税收协定范本及注释》指出,常设机构概念主要用于确定缔约国一方对缔约国另一方企业利润的征税权。按照营业利润条款的规定,缔约国一方不得对缔约国另一方企业的利润征税,除非该企业通过其设在缔约国一方的常设机构进行营业。

我国签订的税收协定一般规定:“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。同时以列举的方式明确“常设机构”尤其包括:管理场所;分支机构;办事处;工厂;作业场所;以及矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。部分协定中还包括勘探或开发自然资源所使用的装置或设施。

从税收协定对常设机构的规定可以看出,协定意义上的常设机构首先是一个确定的地点,即“固定营业场所”,其次,常设机构应当具有营业性、固定性和长期性的特点。《国家税务总局关于税收协定常设机构认定等有关问题的通知》(国税发〔2006〕35号)以及《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释的通知》(国税发〔2010〕75号印发)对常设机构的特点进行了阐释,主要包括以下几个方面。

1. 固定营业场所

这个营业场所应当是实质存在的,只要有一定可支配的空间,即可视为具有营业场所。

以下情形均可视为营业场所的实质存在:

(1) 场所的空间和范围的形态是多样的,既可以是一个确定的空间,如一个办公室、一个仓库、一个摊位等等,也可以是一台设备,如一台机器等等,这些具有不同形态的场所均可能构成常设机构。

(2) 对于场所的所有权未做要求,这个场所可以是企业自有的,也可以是租用的。但必须注意的是,企业必须对此场所有一定的支配权,假设某外国企业派员来华开展业务联系活动,租用了一套公寓长期作为其办公地点,这时,我们可以认为这个公寓为该外国企业在华的营业场所,从而判定该外国企业在华设立了常设机构。但假设,该雇员长期与客户在某咖啡屋洽谈生意,到咖啡屋的次数非常频繁,但咖啡屋并不在其支配之下,所以不能认定该咖啡屋为该外国企业在华的营业场所,不能据此判定其在华设立了常设机构。

(3) 对于场所的完整性未作要求。房屋、场地、设施或设备可以有一部分被用于其他活动,也可以不用于其他活动。一个场所可能仅占用市场一角,或是长期租用的仓库的一部分(用于存放应税商品),或设在另一企业内部等等。

2. 营业性

税收协定中的“营业”一语是对英语“business”一词的翻译。“business”的含义有很多,包括“生意;商业,交易;事务,业务;职业,行业”,因此对其应做广义的理解。在税收协定里,营业的实际含义不仅包括生产经营活动,还包括非营利机构从事的业务活动,为该机构进行准备性或辅助性的活动除外。对于何谓准备性或辅助性的活动,税收协定中列举了六种情形。

(1) 专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施。

(2) 专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存。

(3) 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存。

(4) 专为本企业采购货物或者商品,或者搜集情报的目的所设的固定营业场所。

(5) 专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所。

(6) 专为本款第(1)项至第(5)项活动的结合所设的固定营业场所,如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

对于“准备性或辅助性”活动的判定,国税发〔2010〕75号指出从事“准备性或辅助性”活动的场所通常具备以下特点。

(1) 该场所不独立从事经营活动,并且其活动也不构成企业整体活动基本的或重要的组成部分。

(2) 该场所进行上述列举的活动时,仅为本企业服务,不为其他企业服务。

(3) 其职责限于事务性服务,且不起直接营利作用。

但要注意,要从实质重于形式的角度对是否构成常设机构进行分析,有些情况下,一些机构场所形式上符合协定的规定,但从其业务实质看仍应认定为常设机构,包括但不限于以下情况。

(1) 在中国境内设立的机构、场所从事的业务性质与其境外总部的业务性质一致。如同样进行采购活动,从形式上看符合“专为本企业采购货物或商品”的范围,但由于业务性质与总部完全相同,所以该机构、场所的活动不是准备性或辅助性的。

(2) 在中国境内设立的机构、场所从事的活动是境外总部为客户服务的基本及重要组成部分。如境外公司销售设备给中国境内公司,为设备提供维修、保养、更换零部件等服务

是其销售行为的基本及重要组成部分,故境外公司在中国境内设立的固定场所提供的该项服务活动不是准备性或辅助性的。

(3) 在中国境内设立的机构、场所进行上述列举的活动时,不仅为境外总部服务,还为其他企业服务,这种情况下,该机构、场所的活动不是准备性或辅助性的。

同时,应注意的是,如果某固定场所既从事准备性或辅助性的活动,也从事构成常设机构的活动,则应视其构成常设机构,并对这两项营业活动的所得合并征税,如企业用于交付货物的仓库同时也兼营商品销售,应判定为常设机构并征税。

3. 固定性和长期性

一般来说,营业场所的固定性和长期性是紧密联系的,有了固定性才可能有长期性,有了长期性却不一定具有固定性。对于固定性和长期性的判定应从以下几个方面把握。



直接收款方式
的税务处理

(1) 固定场所的设立形式。既包括经登记注册设立的办事处、分支机构等,也包括因提供服务而使用的场所设施,如在酒店长期租用的房间。

(2) 关注营业活动的固有属性。有的营业场所看似不固定,营业活动常在相邻地点间移动,但若这种移动是该营业活动的固有属性,一般可认定存在单一固定场所,如某商人在同一个商场内不同地点设立摊位,该商场也可构成该商人的营业场所。

(3) 时间上的持久性。营业场所应在时间上具有一定程度的持久性,而不是临时的,即使有暂时的间断或者停顿,也并不影响场所时间上的持久性。对工地、工程或者与其有关的监督管理活动开始计算其连续日期以后,因设备未运到等原因中途停顿作业,但工程作业项目并未终止或结束,人员和设备物资等也未全部撤出,应持续计算其连续日期,不得扣除中间停顿作业的日期。

这里要特别说一下的是,对于常设机构的判定需要进行时间性测试,对于建筑工地,建筑、装配或安装工程,或者与其有关的监督管理活动,仅以该工地、工程或活动连续6个月以上的为限;对于外国企业通过雇员或雇佣的其他人员在中国提供的劳务活动,包括咨询劳务活动,仅以该性质的活动(为同一项目或相关联的项目)在任何12个月中连续或累计超过183天以上为限。必须指出的是,每个协定签署的情况不同,相关描述和要求与上述介绍会存在差异,对于时间上的要求还可能是183天、8个月、9个月、12个月、18个月、24个月等,如中新协定、中英协定等对提供劳务的常设机构的时间要求是183天;中日协定、中美协定等对常设机构的时间要求是6个月,具体要求需参见每个协定的具体规定。

(4) 根据设立目的判断,如果以持久性目的设立,期间发生投资失败提前清算等情况,即使实际只存在了很短的时间,同样可以判定其自设立起就构成常设机构;如果以短期使用目的而设立,但实际存在时间超出了临时性的范围,则可追溯构成常设机构。

(四) 香港、澳门和台湾的特别规定

《企业所得税法实施条例》第一百三十二条规定:“在香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区成立的企业,参照适用企业所得税法第二条第二款、第三款的有关规定。”

本条对香港特别行政区(以下简称香港)、澳门特别行政区(以下简称澳门)和台湾地区(以下简称台湾)成立的企业如何适用企业所得税法进行了明确。香港、澳门和台湾是中国的领土,我国实行“一国两制”的基本国策,这三个地区拥有独立的立法权,其实行的法律制度、会计制度、税收制度等与内地是不同的,因此,对于在香港、澳门、台湾成立的企业,实际管理机构在内地的,视为企业所得税法的居民企业;对于实际管理机构不在内地的,视为企